
Terreni su cui insistono fabbricati ed OIC 16

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 28 Febbraio 2015

Il valore dei fabbricati deve essere obbligatoriamente separato dal valore dei terreni su cui insistono: tale obbligo nasconde alcune insidie, anche di tipo fiscale...

? Il principio contabile OIC 16 rende obbligatoria la separazione IN CONTABILITA' tra il valore dei terreni e quello dei fabbricati che insistono sugli stessi, mentre in precedenza costituiva una semplice facoltà.

La separazione tra valore dei fabbricati e valore dei terreni su cui essi insistono - Aspetti generali

Il processo di aggiornamento dei principi contabili nazionali procede da alcuni anni, a cura dell'OIC, ed è finalizzato alla rielaborazione delle nostre norme contabili interne alla luce delle innovazioni che hanno interessato i principi contabili internazionali e la loro progressiva attuazione sul piano interno, nell'ambito di progetti che hanno ricevuto impulso dalla Commissione Europea.

In particolare il presente contributo si rivolge alla separazione tra valore dei terreni e quello dei fabbricati che insistono sugli stessi, che viene ora reso obbligatorio mentre in precedenza costituiva una semplice facoltà.

Era infatti concessa la facoltà di non scorporare il valore del terreno nel caso in cui lo stesso tendesse a coincidere con il valore dell'eventuale fondo di ripristino alla data di chiusura (che non era, quindi, rilevato in bilancio).



La nuova versione dell'OIC 16, in linea anche con il divieto di compensazione, richiede di scorporare in ogni caso il valore del terreno e, contestualmente, di creare il fondo di ripristino.

La questione richiede una lettura coordinata con quanto stabilito, dal punto di vista fiscale, dal D.L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006.

La prassi contabile pregressa

La possibilità di sottoporre ad ammortamento i terreni è esclusa dalla circostanza che gli stessi sono beni non deteriorabili nel tempo.

La prassi contabile nazionale – PCDC, e successivamente OIC, n. 16 – ha stabilito che, se il valore del fabbricato incorpora anche quello del terreno, il valore di quest'ultimo deve essere scorporato, sulla base di stime, ai fini del processo di ammortamento; il valore del terreno può tuttavia essere ammortizzato unitamente a quello del fabbricato se l'area assume valore solamente per il fatto che su di essa insiste il fabbricato.

I principi contabili internazionali

Nel contesto dei principi contabili internazionali, lo IAS 16 [par. 58] prevede la netta separazione contabile del costo di acquisto del terreno dal costo di acquisto del fabbricato nell'ambito del processo di ammortamento, anche se i due beni sono stati acquistati congiuntamente.

Dunque, sotto il profilo contabile, le imprese che adottano gli IAS sono obbligate a fornire separata indicazione in bilancio del valore del terreno e di quello del fabbricato, e l'ammortamento è ammesso solamente per quest'ultimo.

Le previgenti disposizioni fiscali

Ai fini fiscali, prima del 2006 era generalmente ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento di un terreno afferente un fabbricato, in quanto il costo sostenuto per la sua acquisizione costituiva parte del costo fiscale del fabbricato edificato sul terreno stesso.

Secondo l'originario schema di TUIR, il costo dei fabbricati strumentali per natura doveva essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituivano pertinenza, anche se poteva essere assunto al lordo di tale costo per i fabbricati costruiti o acquistati prima dell'entrata in vigore del testo normativo.

Accogliendo una proposta della commissione parlamentare dei trenta, il Governo aveva poi licenziato un testo normativo nel quale invece era mantenuto il regime di deducibilità degli ammortamenti relativi alle aree.

L'intervento normativo del 2006

L'art. 36, settimo comma, del D.L. 223/2006, ha affermato il principio della non ammortizzabilità dei terreni e delle aree occupate dai fabbricati strumentali (oltre di per quelle «pertinenziali»), in coerenza con le indicazioni fornite al riguardo dai principi contabili nazionali ed internazionali, secondo i quali le imprese devono indicare separatamente (ovvero «scorporare») in bilancio il valore del fabbricato da quello del terreno, quest'ultimo non ammortizzabile.

In verità, come si è detto, il principio contabile nazionale OIC n. 16 ha continuato ad ammettere a determinate condizioni l'ammortamento anche della «quota parte» dell'immobile riferita al terreno.

Con finalità agevolativa dello scorporo del costo del terreno da quello del fabbricato, è stato stabilito in via forfetaria il costo del terreno da imputare in riduzione rispetto al costo dei fabbricati strumentali oggetto dell'ammortamento, nella misura del 20% del costo complessivo (fabbricato + terreno), e del 30% se si tratta di fabbricati industriali.

In presenza di un costo delle aree esposto in bilancio eccedente rispetto all'importo risultante dall'applicazione delle predette percentuali, come afferma la relazione di accompagnamento del decreto legge

«potrà farsi luogo peraltro al suo scomputo integrale dal costo dei fabbricati che insistono su di esse».

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.8.2006, n. 28/E (par. 26) ha commentato la nuova regola dello scomputo del costo dell'area (forfettariamente determinato, ma rispettando comunque le soglie minime percentuali) da quello dei fabbricati strumentali.

Tale prescrizione, contenuta nel settimo comma dell'art. 36, impone di prendere a riferimento il valore fiscale «netto» dell'immobile, mentre

«il costo delle ... aree è quantificato in misura pari al valore risultante da apposita perizia di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili e comunque non inferiore al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo».

Secondo le precisazioni fornite dall'Agenzia, l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione include i fabbricati strumentali per destinazione e per natura ai sensi dell'art. 43, commi 1 e 2, D.P.R. 917/1986, ma non gli impianti e i macchinari, anche se infissi al suolo.

Per effetto del successivo D.L. 3.10.2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla L. 24.11.2006, n. 286, la possibilità di ammortizzare le aree occupate da fabbricati strumentali all'esercizio dell'impresa e dei terreni costituenti pertinenze è stata eliminata anche nel caso in cui gli immobili siano acquisiti mediante contratto di leasing.

A tali fini, il costo (non ammortizzabile) del terreno deve essere stimato in misura non inferiore al 20% (o al 30%, per i fabbricati industriali) della quota capitale del canone di locazione finanziaria; la quota interessi dello stesso canone rimarrà invece deducibile ai sensi delle disposizioni sui componenti negativi del reddito di impresa.

I fabbricati industriali

in relazione alla nozione - non ulteriormente precisata dal legislatore - di «fabbricato industriale», è stata registrata in dottrina la divaricazione tra le seguenti tesi:

- si qualificano come fabbricati industriali tutti gli edifici nei quali è svolta l'attività tipica dell'azienda (escludendo solamente quelli nei quali è svolta l'attività amministrativa interna); capannone industriale
- sarebbero qualificabili come fabbricati industriali solo quelli nei quali avviene un'eventuale attività di trasformazione tecnica da parte dell'impresa (e, quindi, la disposizione opererebbe per le sole attività manifatturiere);
- dovrebbero ritenersi «industriali» le sole costruzioni indicate come «fabbricati destinati all'industria» nelle tabelle allegate al D.M. 31.12.1988, che stabilisce le aliquote massime di ammortamento fiscale;
- sarebbero «industriali» i soli capannoni industriali, di semplice fattura, in cui il valore dell'area ha un'incidenza effettivamente notevole sul complesso edificato .

La scomposizione delle quote di ammortamento pregresse

Al fine di consentire di dedurre maggiori quote di ammortamento, ovvero maggiori canoni di leasing, anche se fosse stato raggiunto il massimo valore ammortizzabile, si è inteso riconoscere in sostanza il trattamento differenziato di area e fabbricato anche con riferimento ai periodi precedenti rispetto al 2006.

Ciò venne consentito dapprima dal D.L. 3.8.2007, n. 118, non convertito, il cui art. 1 stabiliva che

«la disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, s'interpreta nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi di imposta precedenti al periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato».

Questa stessa disposizione è stata definitivamente recepita dall'art. 1, comma 81, della L. 24.12.2007, n. 244.

Per effetto dell'interpretazione autentica (che in quanto tale ha effetto retroattivo) il fondo di ammortamento esistente al 31.12.2005 doveva essere scomposto tra il 20% (o 30%) indeducibile riferito all'area e il rimanente 80% (o 70%) riferito al fabbricato, liberando quote da dedurre negli anni successivi.

È stata in tal modo ripristinata la «valenza fiscale» di ammontari già dedotti, e il medesimo sistema doveva essere adottato per i canoni di leasing, da scomporsi tra la percentuale rappresentante il valore dell'area e quella riferita al valore del fabbricato.

La revisione dell'OIC 16

Come si diceva, nell'ambito del progetto di complessiva revisione dei principi contabili nazionali in vigore, l'OIC ha pubblicato una nuova versione dell'OIC 16, dedicato alle immobilizzazioni materiali.

Una delle modificazioni apportate consiste appunto nella parziale revisione della sezione dedicata alla separazione tra valore del terreno e valore del fabbricato.

Le previgenti versioni del principio contabile concedevano alle società la facoltà di non scorporare il valore del terreno dal fabbricato nel caso in cui il valore dello stesso tendesse a coincidere con quello dell'eventuale fondo di ripristino o bonifica alla data di chiusura (che non era, quindi, rilevato in bilancio).

La nuova versione, in linea anche con il divieto di compensazione, richiede di scorporare in ogni caso il valore del terreno e, contestualmente, di creare il fondo di ripristino.



La fattispecie precedentemente contemplata dall'OIC 16 era sostanzialmente residuale e, come ribadito, riconducibile alla sola circostanza in cui l'impresa avesse dovuto accantonare un fondo di ripristino ad hoc.

L'impresa che si fosse venuta a trovare in tale situazione, anche non avendo contabilmente scorporato il valore del terreno dal valore complessivo, avrebbe dovuto effettuare egualmente lo scorporo ai fini fiscali, secondo le previsioni del D.L. n. 223/2006, creando un disallineamento tra valori contabili e fiscali, e richiedendo quindi la gestione della relativa fiscalità differita.

E' chiaro che lo scorporo previsto dai principi contabili nazionali potrebbe non coincidere con quello valido ai fini fiscali, secondo le richiamate disposizioni del 2006.

Il valore del terreno, se non esiste un costo specifico di antecedente acquisto autonomo, viene determinato ai fini della redazione del bilancio sulla base di stime, mentre lo scorporo ai fini fiscali avviene sulla base di percentuali forfettarie (come si è detto, pari al 30% del costo complessivo per i fabbricati industriali e al 20% per gli altri fabbricati).

In questa ipotesi occorre comunque attivare la rilevazione della fiscalità differita, affinché il bilancio sia redatto tenendo conto delle imposte che realmente incidono sul reddito dell'anno cui sono correlate.

Sotto il profilo operativo, secondo quanto è stato osservato¹ occorre stornare dal valore del fabbricato la quota parte riferibile al terreno e riclassificare il fondo ammortamento, per la quota parte riferibile al terreno, ad un fondo rischi di bonifica.

Successivamente si dovrà verificare la vita utile residua del fabbricato e rideterminare, già nel bilancio 2014, l'ammontare dell'ammortamento annuale, nei casi in cui si ritenga corretto il completamento del processo di ammortamento nel rispetto della vita utile residua inizialmente stimata.

In presenza di fabbricati che siano stati oggetto di rivalutazione in precedenti esercizi, oppure nei confronti dei quali sono state sostenute spese incrementative, occorrerà:

- verificare se la rivalutazione ha riguardato o meno anche la quota riferibile al terreno;
- riferire in generale al fabbricato le spese incrementative di valore.

Quanto al fondo di recupero ambientale, potrebbe essere opportuno aggiornare le stime effettuate guardando ai principi espressi nel nuovo OIC 31 (paragrafi 98-102).

26 febbraio 2016

Fabio Carriolo

NOTE

1Cfr. F. BAVA, D. BUSSO, A. DEVALLE, Nello scorporo dei terreni, da verificare la vita utile residua del fabbricato, Eutekne.info del 06.02.2015.